Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

N° 30215 du rôle
Inscrit le 3 avril 2012

Audience publique du 27 juin 2013

Recours formé par
la société anonyme .....,
contre des bulletins d'impôt émis par le bureau d'imposition sociétés 2
en matière d'impôts

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 30215 du rôle, déposée le 3 avril 2012 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ....., établie et ayant son siège social à ……, représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation, des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2008 et 2009, ainsi que des bulletins de l'impôt commercial communal des années 2008 et 2009, tous émis le 1er juin 2011 par le bureau d'imposition sociétés 2 de l'administration des Contributions directes ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 13 juin 2012 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 12 juillet 2012 par Maître Jean-Pierre Winandy au nom de la société la société anonyme ..... ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 26 septembre 2012 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins critiqués ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Georges Simon, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, et Madame le délégué du gouvernement Betty Sandt en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 4 mars 2013.

Le 1er juin 2011, le bureau d'imposition sociétés 2 de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le bureau d'imposition », émit à l'égard de la société anonyme ....., désignée ci-après par « la société .....», les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités concernant les années 2008 et 2009, ainsi que les bulletins de l'impôt commercial communal concernant les années 2008 et 2009.

Par courrier de son mandataire du 2 août 2011, la société .....fit introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le directeur », à l'encontre des bulletins de l'impôt précités, tous émis en date du 1er juin 2011.

La réclamation introduite en date du 2 août 2011 étant restée sans réponse, la société .....déposa en date du 3 avril 2012 au greffe du tribunal administratif un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation, des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2008 et 2009, ainsi que des bulletins de l'impôt commercial communal des années 2008 et 2009, tous émis le 1er juin 2011.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et des articles 8 (3) 1. et 8 (3) 3. de la loi précitée du 7 novembre 1996, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond[1] sur un recours introduit contre un bulletin d'impôt sur le revenu des collectivités ou contre un bulletin de l'impôt commercial communal, ayant fait l'objet d'une réclamation auprès du directeur, si aucune décision définitive du directeur n'est intervenue dans un délai de six mois à partir de la réclamation. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal, recours qui est, par ailleurs, recevable, pour avoir été, introduit dans les formes et délai de la loi.

Il n'y a dès lors pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours, la société .....expose qu'elle aurait été constituée le 6 juin 1994, et aurait pour objet le commerce de divers produits industriels et métallurgiques ainsi que de certains produits chimiques. Vers la fin de l'année 2007 et le début de l'année 2008, elle aurait décidé de « *formaliser* » la constitution de la marque .....afin d'accroître sa visibilité sur le marché et protéger son image. A cette fin, des fonds auraient été débloqués afin de créer un nouveau logo, qui serait désormais apposé sur les produits finis du groupe et son site internet aurait été entièrement refait. Elle explique qu'en date du 5 février 2008, elle aurait introduit la demande d'enregistrement de la marque .....auprès de l'Office Benelux de la propriété intellectuelle et le 24 juin 2008 elle aurait introduit une demande d'enregistrement en Suisse, auprès de l'Institut Fédéral de la Propriété Intellectuelle. Elle explique encore que le 15 mai 2008, elle aurait conclu un contrat de licence avec la société anonyme de droit belge ....., qui serait une de ses filiales et qui serait en charge d'une partie de la production au sein du groupe ...... Par le biais de ce contrat, la société ..... aurait obtenu le droit d'utilisation et d'exploitation de la marque .....ainsi que de son logo. Concrètement, l'usage de la marque se serait matérialisé par l'apposition du logo sur les produits fabriqués par la société ..... De surcroît, cette dernière aurait modifié ses statuts le 28 juillet 2008 afin de changer sa dénomination sociale en .....-..... La société .....affirme qu'au cours des exercices sociaux 2008 et 2009, le revenu net dégagé par les redevances perçues de la part de la société anonyme de droit belge .... au titre du contrat de licence se seraient élevées à approximativement …. euros,

[1] voir à ce sujet : Cour adm. 14 janvier 2010, n° 25846C du rôle, ainsi que Cour adm. 25 mars 2010, n° 25984C du rôle, disponible sous : www.ja.etat.lu

respectivement ….. euros. Le niveau des redevances serait lié au chiffre d'affaires de la société de droit belge .....-......

En droit, la société .....reproche au bureau d'imposition de ne pas lui avoir appliqué les dispositions de l'article 50bis de la loi modifiée du 4 décembre 1997 concernant l'impôt sur le revenu, désignée ci-après par « LIR », en vertu duquel les revenus perçus à titre de rémunération pour l'usage ou la concession de l'usage d'une marque de fabrique ou de commerce, seraient exonérés à hauteur de 80% de leur montant net positif. Elle soutient que si l'article 50bis (4) LIR subordonnerait l'application de l'article 50bis (1) LIR à la condition que la marque de fabrique ou de commerce ait été constituée ou acquise après le 31 décembre 2007, la date d'acquisition ou de constitution étant la date d'enregistrement de la marque et non point, tel que soutenu par le bureau d'imposition, la date de début de commercialisation des produits.

Elle fait encore valoir que le refus du bureau d'imposition serait basé sur une circulaire intitulée « LIR n°50bis/1 », émise par le directeur en date du 5 mars 2009, désignée ci-après « la circulaire », dont l'objectif serait de préciser les modalités d'application du nouveau régime d'exonération partielle édicté à l'article 50bis LIR. La société .....soutient que la circulaire reprendrait les termes de l'article 50bis LIR à savoir que pour la marque de fabrique ou de commerce, la date de constitution serait la date de l'inscription dans le registre prévu pour garantir la protection juridique des droits de la propriété intellectuelle. Elle conclut que la date de dépôt de la demande devrait être considérée comme date de constitution au sens de l'article 50bis LIR. La société .....admet que la règle précitée connaît une exception, invoquée par la circulaire et concernant les marques dites «*notoirement connues*». Concernant ces marques « *notoirement connues* », la date de constitution serait la date de début de commercialisation des produits ou services protégés, indépendamment du dépôt ultérieur. Une marque notoire serait une marque dont la notoriété serait telle que l'on admettrait de droit sa protection pour toutes les classes de produits, alors même qu'elle n'aurait pas été systématiquement déposée auprès de l'organisme officiel chargé de l'enregistrement. Le refus d'enregistrement des marques notoires par les offices nationaux aurait pour objectif d'éviter la multiplication des actions en justice. L'exclusion de ces marques du régime instauré par l'article 50bis LIR s'expliquerait par le fait que le Luxembourg devrait en principe automatiquement rayer de telles marques du registre si déposées par des tiers. La société .....soutient que la marque .....ne rentrerait pas dans le champ limité des marques notoirement connues. En effet, des exemples de marques notoires seraient « *Coca-Cola* », « *Chanel* », « *Yahoo* ». Dès lors, l'exclusion du bénéfice de l'article 50bis LIR prévue par la circulaire sur base d'une commercialisation antérieure des produits ne s'appliquerait pas à la marque ...... La société .....conclut qu'en l'espèce la date de constitution de la marque .....au sens de l'article 50bis (4) LIR serait la date de dépôt auprès de l'Office Benelux de la propriété intellectuelle, à savoir le 5 février 2008, respectivement le 24 juin 2008, en ce qui concerne l'enregistrement au registre suisse.

La société .....souligne qu'en ce qui concerne la marque ....., elle n'aurait bénéficié d'aucun droit avant l'enregistrement officiel de sa marque, raison pour laquelle elle aurait jugé préférable de protéger effectivement sa marque. Elle ajoute qu'avant

l'enregistrement de sa marque, elle aurait tiré l'essentiel de ses revenus de la vente des produits du groupe ....., mais aucun revenu ne lui serait parvenu de l'usage et de l'exploitation de la marque .....et il n'aurait existé aucun contrat y afférent.

Enfin, la société .....donne à considérer qu'elle aurait enregistré la marque de bonne foi en 2008 pour des raisons commerciales et ceci après l'entrée en vigueur de l'article 50bis LIR. La circulaire n'aurait été émise par le directeur qu'en 2009, de sorte que les limitations supplémentaires apportées par la circulaire, non contenues dans la loi de 2007, ne devraient pas lui être opposables.

Le délégué du gouvernement estime que le bureau d'imposition aurait refusé à bon droit d'accorder à la société .....le bénéfice de l'article 50bis LIR. Il fait valoir que s'il est vrai que juridiquement, la demande d'enregistrement de la marque .....aurait été faite le 5 février 2008 auprès de l'Office Benelux de la Propriété Intellectuelle et le 24 juin 2008 en Suisse, auprès de l'Institut Fédéral de la Propriété Intellectuelle, il n'en reste pas moins que la société .....aurait commercialisé les produits couverts par la marque .....bien avant les enregistrements officiels de ladite marque. Le délégué du gouvernement conclut qu'en l'espèce la date effective et non seulement la date juridique, de constitution de la marque ne se confondrait pas avec les dates de dépôt des demandes respectives d'enregistrement du 5 février 2008 et du 24 juin 2008. La commercialisation par la société ....., constituée en date du 6 juin 1994, des produits relatifs à sa marque .....aurait eu lieu à partir de la création de la société, et de longue date avant l'accomplissement des formalités de dépôt. En guise de conclusion, le délégué du gouvernement affirme que la condition prévue à l'article 50bis (4) LIR, selon laquelle le droit doit avoir été constitué ou acquis après le 31 décembre 2007, ne se trouverait pas remplie en l'espèce.

Le délégué du gouvernement explique que le refus du bureau d'imposition d'accorder l'exonération prévue par l'article 50bis LIR se baserait sur le constat que l'une des conditions légales requises pour l'octroi de l'exonération prévue par l'article 50bis LIR ne se trouverait pas remplie. Il fait encore valoir que ce constat ne saurait être utilement ébranlé par la société .....qui essaierait de déformer le sens de la circulaire du directeur. Ainsi, la circulaire rappellerait une évidence, à savoir que certaines entreprises auraient des marques, sans procéder à leur enregistrement. La circulaire préciserait que si une entreprise dépose sa marque seulement après avoir commercialisé les produits ou les services qu'elle cherche à protéger pendant une période donnée, elle ne pourrait pas prétendre que la date de constitution de sa marque correspondrait avec la date du dépôt de la demande d'enregistrement de ladite marque. Le délégué du gouvernement soutient que la circulaire ne citerait qu'à titre d'exemple le cas de la marque notoirement connue, ce qui serait établi par l'utilisation du mot « *notamment* ».

En l'espèce, il serait manifeste que la société .....aurait fait usage de la marque ..... longtemps avant la date d'enregistrement, de sorte que la marque .....aurait été constituée bien avant la date du 31 décembre 2007 et que la condition de l'article 50bis (4) LIR ne serait pas remplie.

Le délégué du gouvernement ajoute que, selon la doctrine, le dépôt officiel d'une marque ne serait plus constitutif d'un droit. Or, une utilisation effective pendant une durée importante de la marque par la société .....aurait été faite bien avant que celle-ci décide de s'en réserver l'usage exclusif sur le plan juridique en procédant à la formalité de l'enregistrement. De plus, la Convention Benelux en matière de propriété intellectuelle (marques et dessins ou modèles), signée à La Haye, le 25 février 2005, désignée ci-après par « la Convention Benelux », établirait deux exceptions au principe suivant lequel le droit exclusif à une marque s'acquiert par l'enregistrement du premier dépôt. La première exception concernerait l'usage antérieur d'une marque notoire et la deuxième exception concernerait l'usage antérieur de bonne foi d'une marque susceptible d'être connue du déposant. Ainsi, le système de la Convention Benelux, permettrait de prendre en compte un simple usage antérieur, même non notoire, lorsqu'il serait établi que le déposant en aurait eu positivement connaissance.

A titre subsidiaire, le délégué du gouvernement soutient que même s'il serait admis en droit fiscal que le contribuable demeure à lui seul juge de l'opportunité de ses démarches commerciales et qu'il serait, en général, entièrement libre de choisir pour l'exploitation de son entreprise la forme qui lui semble la plus appropriée, il serait néanmoins de principe et de jurisprudence constante que les faits et actes juridiques devraient fiscalement être interprétés et appréciés d'après des critères économiques. Or, en l'espèce, la société .....aurait fait usage de la marque depuis longue date, de sorte qu'il résulterait d'une appréciation selon des critères économiques, qu'elle en aurait été le « *Eigenbesitzer* ». Le délégué du gouvernement conclut que sur base d'une recherche de la réalité économique, il serait donc manifeste que la marque ..... aurait été constituée bien avant l'année 2008.

Le délégué du gouvernement s'étonne de surcroît du fait que la société anonyme de droit belge ..... aurait accepté de conclure avec la société ..... un contrat de licence trois jours seulement après l'enregistrement de la marque .....et qu'en plus, elle aurait accepté dans ledit contrat, premièrement, de payer des redevances à hauteur de 1,5% de son chiffre d'affaires avec un minimum de ….. euros par an, redevances qui auraient donc un impact important dans son chef et, deuxièmement, de payer à la société ....., à titre de droit d'entrée pour la négociation et le transfert de l'ensemble des éléments et informations relatifs aux marques, la somme de …. euros, dans un délai de deux mois à compter de l'entrée en vigueur du contrat de licence. Le délégué du gouvernement affirme que lorsqu'il s'agit d'aborder des questions ayant trait à la valeur de droits de marque, il conviendrait d'abord de rappeler que les droits dont question, à la différence des droits portant notamment sur un brevet, qui assureraient à leur titulaire un véritable monopole d'exploitation d'une création nouvelle, sont moins complets, en ce qu'ils ne portent « *que sur le droit exclusif de reproduction d'un signe* ». Le délégué du gouvernement conclut encore que si un contrat de licence se rapporterait à une marque sous le couvert de laquelle il y aurait eu exploitation commerciale d'un produit de longue date et déjà avant l'accomplissement de la formalité juridique de protection du droit, c'est-à-dire en présence d'une marque qui aurait été effectivement - en tenant compte de la réalité économique - constituée de longue date avant qu'il ait été procédé à une demande d'enregistrement, la redevance susceptible d'être convenue de manière rapprochée suite à

un tel enregistrement entre des entreprises indépendantes pourrait, le cas échéant, être importante. En l'espèce, la société de droit belge aurait été prête dans l'immédiat, c'est-à-dire trois jours seulement après l'enregistrement de la marque ....., à payer un droit d'entrée élevé, suivi de redevances substantielles, fixées en fonction de son chiffre d'affaires, avec fixation d'un minimum de …. euros par an, pour l'usage de la marque en question. Dès lors, le délégué du gouvernement estime que l'affirmation de la société .....selon lequel la société de droit belge aurait accepté de payer dans l'immédiat une redevance d'un montant significatif pour le droit d'usage d'une marque qui viendrait, selon elle, tout juste d'être constituée serait partant dépourvue de tout sens, voire contradictoire.

Enfin, le délégué du gouvernement souligne que d'un côté, la société ....., après avoir commercialisé pendant de longues années des produits sous le couvert de sa marque, ..., aurait procédé en début de l'année 2008 - donc peu après l'entrée en vigueur de l'article 50bis LIR - aux formalités juridiques de dépôt et aurait conclu aussitôt, trois jours après l'enregistrement de la marque en mai 2008, un contrat de licence avec sa filiale belge, prévoyant un droit d'entrée de …. euros au titre de l'année 2008, et une redevance annuelle significative fixée en fonction du chiffre d'affaires, avec un minimum de …. euros. D'un autre côté, malgré ce contrat de licence qui prévoirait ainsi le paiement d'une redevance importante, la société .....n'aurait connu aucune augmentation de ses revenus nets, de sorte que les formalités juridiques accomplies par la société .....en matière de dépôt et d'enregistrement de sa marque .....s'expliqueraient par la seule et unique raison de permettre à la société mère luxembourgeoise de bénéficier de l'exonération fiscale contenue à l'article 50bis LIR

Dans le cadre de son mémoire en réplique, la société demanderesse conteste les affirmations du délégué du gouvernement et conclut à leur rejet.

Aux termes de l'article 50bis LIR :« *(1) Les revenus perçus à titre de rémunération pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur des logiciels informatiques, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, «d'un nom de domaine,» d'un dessin ou d'un modèle sont exonérés à hauteur de 80% de leur montant net positif. Est à considérer comme revenu net, le revenu brut diminué des dépenses en relation économique directe avec ce revenu, y compris l'amortissement annuel ainsi que, le cas échéant, une déduction opérée pour dépréciation.* (…)

(4) L'application des alinéas 1 à 3 du présent article est soumise aux conditions suivantes:

1. le droit doit avoir été constitué ou acquis après le 31 décembre 2007;
2. les dépenses, amortissements et déductions pour dépréciation en rapport avec le droit sont à porter à l'actif du bilan du contribuable et à intégrer dans le résultat au titre du premier exercice pour lequel l'application des dispositions des alinéas susvisés entre en ligne de compte pour autant que pour un exercice donné ces frais ont dépassé les revenus en rapport avec ce même droit. (…) »

Dès lors, l'exonération fiscale de 80% du montant net positif des revenus perçus à titre de rémunération pour l'usage ou la concession de l'usage d'une marque de fabrique ou de commerce prévue par l'article 50bis (1) LIR, est subordonnée selon l'article 50bis (4) LIR à la condition que la marque ait été constituée ou acquise après le 31 décembre 2007.

En l'espèce, les parties en cause sont en désaccord sur l'interprétation qu'il y a lieu de réserver à la notion de constitution de la marque à laquelle se réfère l'article 50bis LIR. Ainsi, selon la partie étatique une marque est à considérer comme constituée dès le début de la commercialisation de produits relatifs à ladite marque, tandis que la société demanderesse estime qu'une marque n'est constituée au sens de l'article 50bis (4) LIR qu'à partir de la date de son enregistrement auprès d'une institution officielle.

L'article 50bis LIR ne fournit aucune précision quant à la date à partir de laquelle une marque est à considérer comme constituée. Si la Convention Benelux, invoquée par les parties en cause ne renseigne pas non plus sur le moment à partir duquel une marque est à considérer comme constituée, elle précise toutefois en son article 2.2 intitulé « *acquisition du droit* » que : « *le droit exclusif à la marque s'acquiert par l'enregistrement de la marque* ».

En l'absence de toute précision par le texte légal concernant la date de constitution d'une marque, il convient encore de se référer aux travaux préparatoires ayant abouti au texte de la loi du 21 décembre 2007 1. portant modification - de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu; - de la loi modifiée du 1er mars 1952 modifiant certaines dispositions relatives aux impôts directs; - de la loi modifiée du 30 juin 1976 portant 1. création d'un fonds pour l'emploi; 2. réglementation de l'octroi des indemnités de chômage complet; - de la loi modifiée d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934; 2. portant introduction de la loi concernant le boni pour enfant; 3. portant modification de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée; 4. portant modification de la loi modifiée du 4 avril 1924 portant création de chambres professionnelles à base élective 5. portant modification de l'arrêté grand-ducal modifié du 8 octobre 1945 portant réorganisation du statut de la Chambre des Artisans, désignée ci-après par « la loi du 21 décembre 2007 », ayant introduit l'article 50bis LIR. Il ressort desdits travaux préparatoires[2] que le législateur a introduit une exonération partielle de 80% du montant net positif des revenus perçus à titre de rémunération pour l'usage ou la concession de l'usage notamment d'une marque de fabrique ou de commerce dans l'intention de favoriser l'investissement dans la propriété intellectuelle. L'exposé des motifs du projet ayant abouti à la loi du 21 décembre 2007 indique ainsi que : « *Les lignes directrices intégrées („LDI") adoptées dans le cadre de la stratégie européenne pour la croissance et pour l'emploi mettent fortement l'accent sur les mesures destinées à encourager, au sein des Etats membres, le développement de savoirs et d'activités innovants. Le plan national pour l'innovation et le plein emploi de 2005 élaboré par le Gouvernement a fait siennes ces recommandations en prévoyant tout un arsenal de mesures afin d'accroître et d'améliorer les investissements dans la recherche-développement en vue d'établir un espace de la connaissance et de faciliter l'innovation*

[2] doc. parl. n°5801, V° exposé des motifs, p. 20 et V° commentaires des articles pp. 23s. sous ad article 4.

sous toutes ces formes. (…) ». Il renseigne encore que : « *L'effet escompté de la mesure fiscale proposée est d'accroître la visibilité du Luxembourg en tant que centre de compétence en matière de propriété intellectuelle. Il s'agit en l'occurrence de renforcer l'éventail de dispositifs existants en la matière en vue de stimuler les activités de recherche et de développement, ainsi que les activités innovantes au Luxembourg, et d'inciter les entreprises à acquérir de la propriété intellectuelle afin de valoriser leurs activités. Cette mesure s'inscrit ainsi dans le contexte d'une stratégie cohérente et concertée visant à créer à terme une chaîne de valeur pour l'ensemble des activités liées à la propriété intellectuelle: création, protection et exploitation.* (…) ». Il ressort par ailleurs du commentaire de l'article 4 de la loi du 21 décembre 2007 que la réglementation nouvelle s'inscrit dans une perspective générale d'incitation à la recherche, au développement et aux activités innovantes au Grand-Duché et qu'elle entend se focaliser sur les aspects de la propriété intellectuelle à caractère plus technologique ou industriel. L'objectif de la nouvelle réglementation est donc double en ce sens qu'elle tend, d'une part, à favoriser les activités de recherche au Luxembourg et, d'autre part, à inciter le contribuable à protéger le résultat de ses activités.

Dès lors, le législateur a introduit à travers l'article 50bis LIR une exonération partielle du montant net positif des revenus perçus à titre de rémunération pour l'usage ou la concession de l'usage notamment d'une marque de fabrique ou de commerce dans le souci notamment de promouvoir la visibilité du Luxembourg. Le tribunal est partant amené à retenir que l'objectif du législateur était entre autre précisément celui de motiver les contribuables à protéger le résultat de leurs recherches et activités et à formaliser leur droit en procédant à l'enregistrement de la marque de leur produit. Il importait partant au législateur que de manière générale, les recherches et développements soient officiellement enregistrés par les contribuables, de sorte que par l'article 50bis LIR le législateur a nécessairement visé tant les contribuables ayant crée une marque après le 31 décembre 2007 et ayant procédé de suite à son enregistrement, que ceux ayant commercialisé depuis longue date leurs produits sous une marque, mais n'ayant procédé à l'enregistrement de la marque que postérieurement au 31 décembre 2007.

Il suit des développements qui précèdent qu'en retenant que l'application de l'article 50bis (1) LIR était subordonnée, notamment, à la condition énoncée à l'article 50bis (4) 1. LIR à savoir que le droit doit avoir été constitué ou acquis après le 31 décembre 2007, le législateur n'a pas entendu exclure de l'application des l'article 50bis (1) LIR les contribuables ayant commercialisé depuis longue date leurs produits sous une marque, mais n'ayant procédé à l'enregistrement de la marque qu'ultérieurement au 31 décembre 2007, de sorte qu'au sens de l'article 50bis (4) LIR la date de constitution d'une marque est à considérer comme la date de l'enregistrement de la marque auprès d'une institution officielle.

Les considérations qui précèdent ne sont pas mises en cause par la circulaire du directeur selon laquelle une entreprise qui dépose sa marque seulement après avoir commercialisé les produits ou les services qu'elle cherche à protéger pendant une période donnée, ne peut pas prétendre que la date de constitution de sa marque se confond avec la date du dépôt de la demande d'enregistrement de ladite marque. En effet, les directives

internes qu'une autorité administrative, dans le cadre de son champ de compétence, peut adopter pour se donner des lignes de conduite en fixant notamment des procédures ou critères suivant lesquels certaines affaires qui lui sont soumises ou qui relèvent de son domaine de compétence sont à traiter notamment par les fonctionnaires qui se trouvent sous ses ordres, doivent obligatoirement se situer dans le cadre des dispositions légales et réglementaires applicables et elles ne peuvent en aucun cas comprendre des règles allant au-delà de ce qui est expressément prévu par la loi ou ses règlements grand-ducaux d'application[3]. En effet, en l'espèce, l'article 50bis LIR ne précise pas à partir de quel moment une marque est à considérer comme constituée et plus particulièrement, ledit article n'interdit pas qu'une société qui aurait d'ores et déjà commercialisé ses produits, avant de procéder à l'enregistrement de la marque de ses produits, puisse bénéficier de l'exonération partielle du montant net positif des revenus perçus à titre de rémunération pour l'usage ou la concession de l'usage notamment d'une marque de fabrique ou de commerce, au motif que la marque aurait été constituée à partir du début de la commercialisation des produits. Dès lors que la loi ne prévoit pas de telle interdiction, le directeur ne peut pas dépasser le texte légal en introduisant une telle interdiction à travers la circulaire.

Par conséquent il y a lieu de réformer les bulletins de l'impôt déférés en ce sens que la société .....pourra bénéficier, en application de l'article 50bis LIR, de l'exonération à hauteur de 80% du montant net positif des revenus perçus, de la part de la société anonyme de droit belge ....., à titre de rémunération pour l'usage de la marque de commerce ....., pour les années 2008 et 2009.

La demande en obtention d'une indemnité de procédure d'un montant de 2.000 euros formulée par la société .....est à rejeter étant donné qu'elle omet de spécifier la nature des sommes exposées non comprises dans les dépens et qu'elle ne précise pas en quoi il serait inéquitable de laisser des frais non répétibles à charge de la partie demanderesse.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare justifié, partant par réformation des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2008 et 2009, ainsi que des bulletins de l'impôt commercial communal des années 2008 et 2009, tous émis le 1er juin 2011 par le bureau d'imposition sociétés 2 de l'administration des Contributions directes, dit que la société ..... peut bénéficier, en application de l'article 50bis LIR, de l'exonération à hauteur de 80% du montant net positif des revenus perçus, de la part de la société anonyme de droit belge ....., à titre de rémunération pour l'usage de la marque de commerce ....., pour les années 2008 et 2009 ;

[3] cf trib. adm. 13 décembre 2006, n° 19410a du rôle, Pas. adm. 2012, V° impôts, n° 476

renvoie le dossier en prosécution de cause au bureau d'imposition sociétés 2 de l'administration des Contributions directes ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

rejette la demande tendant à l'allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de 2.000 euros, formulée par la société anonyme ..... ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Françoise Eberhard, vice président,
Anne Gosset, premier juge,
Paul Nourissier, juge,

et lu à l'audience publique du 27 juin 2013 par le vice-président, en présence du greffier Monique Thill.

Monique Thill | Françoise Eberhard

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 27 juin 2013
Le greffier du tribunal administratif